Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 33266 du rôle
Inscrit le 26 août 2013

Audience publique du 15 octobre 2014

Recours formé par
Monsieur ....., ……,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 33266 du rôle et déposée le 26 août 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., demeurant à L-…..l, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du 23 mai 2013 du directeur de l'administration des Contributions directes répertoriée sous le numéro …. du rôle, portant rejet de sa réclamation introduite en date du 30 avril 2013 à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis le 23 janvier 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 décembre 2013;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Marc BERNA, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 octobre 2014.

En date du 23 janvier 2013, le bureau d'imposition Sociétés 5 Luxembourg de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur ..... en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ....., ledit bulletin déclarant Monsieur ..... codébiteur solidaire d'un montant total de ….- EUR en principal et intérêts au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2007 à 2011, de l'impôt commercial communal des années 2007 à 2011, de la retenue sur les revenus de capitaux des années 2007 à 2010 et de l'impôt sur la fortune des années 2008 à 2011.

Par courrier de son mandataire du 30 avril 2013, Monsieur ..... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 23 mai 2013, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ....., dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 30 avril 2013 par Maître Fränk Rollinger, au nom du sieur ....., demeurant à L-2449 Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau d'imposition Sociétés 5 en date du 23 janvier 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ....., actuellement en état de faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du §103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011 au montant total en principal et intérêts de 532.982,45 euros ; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes échues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait valoir notamment qu'aucune inexécution fautive ne saurait lui être reprochée ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 n°6902) ;

que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que les impôts échus, même avant son entrée en fonction, ne sont pas payés sur les fonds disponibles de la société à l'administration ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du §118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait, en vertu du §2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBI. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs.3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, n°11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011 ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés dépôt n° ... du 30 janvier 2007 que lors de l'immatriculation en date du 18 janvier 2007, le réclamant a été nommé gérant unique de la société à responsabilité limitée ....., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant en effet que lors d'un contrôle sur place de la comptabilité de la société en cause, le bureau d'imposition ensemble le Service de Révision a constaté qu'au titre de l'ensemble des années litigieuses, la société ....., sous l'empire du réclamant, s'est montrée auteur de multiples irrégularités et inconvénients au niveau de la comptabilité, menant

nécessairement à la conclusion qu'un bon nombre des actes commis par le réclamant en personne frisent le détournement fiscal ;

Considérant qu'en ce qui concerne la société ..... le rapport dressé par le Service de Révision décèle, « que les constatations faites dans le cadre du contrôle fiscal sont d'une gravité telle que la comptabilité doit être rejetée et qu'il y a lieu de procéder à une taxation conformément à l'article 217 AO » alors que « confronté aux irrégularités dans la comptabilité le gérant, Monsieur ....., s'obstine à nier les faits » ; que « selon lui les responsables des irrégularités dites marginales sont ses employés et ses comptables, mais en aucun cas lui en tant que gérant » malgré que « pendant la période des exercices contrôlés (2007 à 2010) ses employés et ses comptables ont changé à plusieurs reprises » tandis que « les irrégularités dans la comptabilité persistaient » ; que, bizarrement, « ce n'est que le poste du gérant qui n'a pas changé » ;

Considérant que les principaux griefs dépistés par le Service de Révision constituent les suivants :

- *« le contribuable (i.e. la société .....) tient un relevé appelé « LIVRE DE CAISSE ». Le réviseur retient que le livre de caisse n'est pas tenu d'une façon correcte. En effet, les recettes journalières ne sont pas inscrites dans leur totalité. Dans ce relevé, le total du chiffre d'affaires déclaré pour une journée précise se résume au total des payements en numéraire. L'inscription des recettes des payements électroniques (Bancomat, autres cartes de crédit) fait défaut. Elles sont comptabilisées et déclarées mensuellement. »*

- *« le « LIVRE DE CAISSE » comporte des anomalies, à savoir des soldes négatifs pendant plusieurs journées par année. »*

- *« un autre indice qui démontre que les recettes n'ont pas été déclarées en leur totalité est la marge bénéficiaire déclarée. Le fournisseur quasi exclusif du contribuable est l'entreprise ...... Le contribuable est lié avec un contrat exclusif. (...) Le réviseur s'est assuré que le contribuable se conforme au prix de vente conseillé par ...... En fonction du volume des achats par année et de la vitesse des payements ..... donne des remises à ses détaillants. Les achats du contribuable sont largement supérieurs à ....€, montant qui définit la remise maximale offerte par ...... Cette remise sur l'achat en combinaison avec le prix de vente ..... définit la marge bénéficiaire sur engagé du contribuable. De ce fait l'entreprise applique une marge de 100% pour l'année 2007, et de 96,8% pour les années 2008 à 2010. (...) Cependant la marge déclarée par le contribuable est largement inférieure aux marges théoriques. (...) L'analyse permet au réviseur d'établir les recettes fraudées plus précisément en appliquant la marge effective sur l'engagé restant. »*

- *« le réviseur refuse la déduction des frais qui ne sont pas validés par une pièce à l'appui. De même une double déduction d'une même charge n'est pas permise. »*

- *« en date du 22/04/2007 le contribuable a inscrit dans sa comptabilité une facture, sous l'enseigne de la société .... S.A., d'un montant de ....€, et portant la mention suivante : « Travaux d'aménagements de la boutique suivant offre 0070205 du 08/05/07 ». Le contribuable a comptabilisé cette facture sur le compte «[AGENCEMENTS MAGASIN] [21810000]. Ensuite il a comptabilisé le payement de son « fournisseur » via le compte « FOURNISSEUR A DIVERS [1100] ». Cependant le fournisseur n'a pas été payé, mais le gérant a effectué en date du 29/06/2007 un virement de ....€ sur son compte privé Fortis. La dernière tranche a été retirée par le gérant, Monsieur ....., en date du 06/01/2009 par un prélèvement de ....€ » (...) La comparaison de cette facture avec d'autres factures de .... S.A. (...) a montré que l'enseigne qui se trouve sur la facture déduite n'est pas celle utilisée normalement par la société .... S.A. (...) Le réviseur peut en conclure que la facture est un faux. »*

Considérant que le réclamant a donc sciemment omis de verser l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal, la retenue sur les revenus de capitaux et l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011, au montant total en principal et intérêts de .... euros et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant unique de la société à responsabilité limitée ..... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre des impôts ci-avant énumérés est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art. 1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS,

reçoit la réclamation en la forme ;

la rejette comme non fondée ; (…) *»*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 26 août 2013 et enrôlée sous le numéro 33266, Monsieur ..... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 23 mai 2013.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une

réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par Monsieur ..... à l'encontre de la décision directoriale précitée, ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie dont il a fait l'objet, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation.

Le tribunal est appelé avant tout autre progrès en cause à toiser la question de la recevabilité du recours au regard de l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, et plus particulièrement du respect de l'exigence y inscrite à l'alinéa 1er selon laquelle le recours doit être formé par requête signée d'un avocat à la Cour inscrit à la liste I des tableaux dressés par les conseils des Ordres des avocats, la question afférente ayant été librement débattue par les parties à l'audience fixée pour les plaidoiries après avoir été soulevée d'office par le tribunal conformément à l'article 30 de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée.

En effet, aux termes de l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999, « *tout recours, en matière contentieuse, introduit devant le tribunal administratif, dénommé ci-après* « *tribunal* », *est formé par requête signée d'un avocat inscrit à la liste I des tableaux dressés par les conseils des Ordres des avocats* », la seule exception - non pertinente en l'espèce - apportée à ce principe l'étant par l'article 2, paragraphe 1er, 2e alinéa, de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, tel que modifié par l'article 109 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, aux termes duquel « *les justiciables* (peuvent) *agir par eux-mêmes ou* (...) *se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession, devant le tribunal administratif appelé à connaître d'un recours en matière de contributions directes* ».

Le respect de cette exigence relative au recours à un avocat inscrit à la liste I respectivement avocat à la Cour se matérialise par l'apposition manuscrite sur l'acte introductif d'instance de la signature de l'avocat à la Cour constitué. Cette formalité relève, au même titre d'ailleurs que le ministère d'avocat à la Cour obligatoire, d'une condition substantielle de la procédure contentieuse applicable.

En effet, par sa signature, le litismandataire, avocat à la Cour, s'identifie en tant qu'auteur de l'acte de procédure et en certifie la régularité du point de vue de l'exigence du recours à un avocat à la Cour telle qu'imposée par l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée.

Il en résulte que toute insuffisance y relative constitue un vice entachant la requête introductive d'instance et entraîne l'irrecevabilité du recours, sans qu'il n'y ait lieu d'analyser plus loin les autres moyens proposés par les parties[1].

---

[1] Voir trib. adm. 10 février 1999, n° 10933, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 402, et les autres décisions y citées.

En l'espèce, force est de constater que si le recours sous analyse indique avoir été introduit par « *Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour* », il n'en demeure pas moins qu'il a été effectivement signé par « *Nadège Le Gouellec, Avocat au Barreau de Paris et inscrit sur la liste IV du tableau de l'Ordre des Avocats* à *Luxembourg* ».

Il est certes vrai que ce second avocat, inscrit sur la liste IV du tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, a signé l'acte introductif d'instance pour compte de l'avocat à la Cour constitué. Toutefois, si un avocat, constitué pour une partie d'après les termes du corps d'un acte de procédure, peut en matière de contentieux administratif faire signer cet acte par un autre avocat, dont la personnalité s'éclipse derrière celle de l'avocat constitué lequel est censé avoir signé lui-même l'acte en question par l'effet de la représentation, encore faut-il que l'avocat signataire dispose de la qualité requise par l'article 1er de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée[2].

Il est constant que Maître Nadège LE GOUELLEC, avocat signataire de la requête introductive d'instance, n'est pas en tant qu'avocat domicilié à Luxembourg inscrit à la liste I du tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, mais à la liste IV, dont les membres, aux termes de l'article 3 de la loi du 29 avril 1980 réglant l'activité en prestations de service, au Grand-Duché de Luxembourg des avocats habilités à exercer leurs activités dans un autre Etat membre des Communautés Européennes, ne sont habilités à accomplir les actes pour lesquels les lois et règlements prescrivent le ministère d'avoué que s'ils sont assistés d'un avocat inscrit à la liste I du tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg.

En effet, aux termes de l'article 3 en question, tel que modifié par la loi du 18 décembre 2008, « *Pour les activités de représentation et de défense en justice l'avocat doit - agir de concert avec un avocat à la Cour exerçant auprès de la juridiction saisie, pour les matières où la représentation par un avocat à la Cour est obligatoire ;- être introduit auprès du président de la juridiction et auprès du bâtonnier du barreau dans lequel la juridiction a son ressort. Pour l'exercice des activités de représentation et de défense en justice ou devant les autorités publiques l'avocat doit respecter les règles, quelle que soit leur source, qui régissent la profession au Grand-Duché de Luxembourg sans préjudice des obligations qui lui incombent dans l'Etat membre de provenance* (...) », cette disposition étant à rapprocher de l'article 9 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, selon lequel « *(1) Les avocats inscrits à la liste I des avocats sont seuls habilités à accomplir les actes pour lesquels les lois et règlements prescrivent le ministère d'avoué. (2) Les avocats inscrits à la liste II des avocats peuvent exercer les activités prévues aux paragraphes (1) et (2) de l'article 2; Ils peuvent accomplir les actes énoncés au paragraphe (1) du présent article s'ils sont assistés d'un avocat inscrit à la liste I des avocats* ».

Il en résulte qu'un avocat étranger doit être assisté d'un avocat à la Cour inscrit à l'un des ordres des avocats luxembourgeois, auquel cas un avocat européen exerçant sous son titre professionnel d'origine est autorisé à agir ensemble et *ab initio* avec un avocat inscrit à la liste I des tableaux dressés par les conseils des Ordres des avocats luxembourgeois, lequel sera

[2] Trib. adm. 7 mai 1997, n° 9322, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 404, et les autres décisions y citées.

responsable à l'égard du tribunal pour accomplir et signer des actes de procédure soumis par la législation luxembourgeoise au ministère d'avocat à la Cour[3].

Il est encore constant que Maître Nadège LE GOUELLEC ne s'est pas fait assister d'un avocat à la Cour inscrit à la liste I du tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg pour la signature de la requête.

Il en résulte que la requête introductive d'instance déposée au greffe du tribunal administratif le 26 août 2013 ne suffit pas aux exigences légales et le recours introduit sous le numéro du rôle 33266 est irrecevable.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 15 octobre 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 16.10.2014
Le greffier du tribunal administratif

[3] Trib. adm. 12 mars 2012, n°28482, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 401.